SURSIS DE PAIEMENT :

COMMENT FAIRE APPLIQUER LA LOI ?

Olivier FOUQUET

Président de Section au Conseil d'Etat

1) L'ordonnance de référé n°306252, Michel Soppelsa, rendue le 13 juin 2007 par le Président Philippe Martin se prononce sur une question essentielle du droit du recouvrement : lorsque le comptable a pu, antérieurement au recouvrement, recouvrer par voie de saisie attribution ou d'avis à tiers détenteur tout ou partie des impositions contestées, comment le redevable qui peut offrir des garanties suffisantes à l'appui de sa demande postérieure de sursis de paiement, peut-il obliger l'administration à lui restituer les biens et les sommes initialement appréhendés par le comptable et dont la propriété a été transférée au Trésor ?

La décision de Section CE 25 avril 2001, n°213460, Sté Parfival : Dr. Fisc.; RJF 7/01 n°1012, chron. J. Maïa p.611, a posé clairement le principe selon lequel les biens et sommes appréhendés par le Trésor antérieurement à la demande de sursis de paiement doivent être restituées au contribuable lorsque celui-ci assortit sa demande ultérieure de sursis de paiement de garanties suffisantes. Cependant, l'administration continue d'estimer qu'elle n'est pas tenue de restituer les biens et sommes qu'elle a appréhendés et soutient que la demande ultérieure de sursis de paiement ne peut jouer que pour les impositions non encore recouvrées.

2) La question pratique pour le contribuable qui formule sa demande de sursis de paiement, assortie d'une offre de garanties suffisantes postérieurement à l'appréhension par le comptable de biens et sommes qui lui appartenaient, est celle de savoir comment il peut obliger le comptable à lui restituer ces biens et sommes. En effet, en première analyse, la procédure de sursis de paiement peut être bloquée par le comptable. Lorsqu'aucun bien ou somme n'a été appréhendé par le

comptable, le contribuable suspend, en demandant le sursis de paiement, l'exigibilité de l'impôt et la procédure de recouvrement aussi longtemps que le comptable ne l'a pas invité à constituer des garanties, puis après l'avoir invité, ne lui a pas notifié son refus exprès des garanties offertes (Sté Parfival préc.). En revanche, si le comptable a déjà appréhendé des biens ou des sommes, la demande de sursis de paiement du contribuable n'entraîne pas leur restitution tant que le comptable n'a pas invité l'intéressé à constituer des garanties et ne les a pas acceptées. Que se passe-t-il au cas où le comptable, saisi de la demande de sursis de paiement, fait le mort et n'invite pas le contribuable à constituer des garanties ? C'est à cette question inédite qu'entend répondre l'ordonnance de référé, en donnant un mode d'emploi panoramique qui va bien au delà de la seule question qui était posée au juge des référés. Cette ordonnance, sans doute approuvée par le collège des présidents (« troïka ») puisqu'elle sera publiée intégralement au recueil Lebon, est appelée à faire jurisprudence.

3) Dans quelles hypothèses le contribuable peut-il faire l'objet de mesures de recouvrement forcé avant même d'avoir pu formuler sa

réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement ?Le cas le plus fréquent est, comme d'ailleurs en l'espèce, celui où la mise en recouvrement des impôts directs est assortie de leur exigibilité immédiate, substituée au délai normal de 30 jours. Dans ce cas, le comptable délivre les avis à tiers détenteur (ATD) dès la mise en recouvrement ou dans les jours qui suivent (CE 11 juillet 1984 n°45920-46285, SARL SISO : Dr. Fisc.; RJF 10/84 n°1256, conclusions O. Fouquet GP 1984 p ; 765), de sorte que le contribuable n'a pas le temps matériel d'introduire avant les ATD une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement. On rappellera cependant que le contribuable doit être informé de la mise en recouvrement des impositions avant la date de leur exigibilité : CE 9 janvier 1995 n°135520, Nizard : Dr. Fisc.; RJF 2/95 n°264. Bien entendu le recours à des actes de recouvrement forcé avant la date de mise en recouvrement des impositions est constitutif d'une faute lourde : CAA Paris 21 novembre 1995 n°94-985 et 94-989, SA Rallye Opéra et SARL Cafétéria du Rallye Opéra : Dr. Fisc.; RJF2/96n°492 ; conclusions D. Brin BDCF 2/96 p. 64 ; CE 16 juin 1999 n°177075 Tripot : Dr. Fisc.; RJF 8-9/99 n°1049, chronique E. Mignon p. 602, conclusions J. Courtial BDCF 8-9/99n°86,

obs. H. de Feydeau BGFE 4/99 p. 8. Si l'administration peut, comme n'importe quel créancier, faire opposition au paiement du prix de vente d'un fonds de commerce en application de l'article 3 de la loi modifiée du 17 mars 1909, relative à la vente et au nantissement des fonds de commerce, elle n'est pas en droit pour autant de notifier un ATD dans le cadre de cette procédure particulière alors que les impositions n'ont pas encore été mises en recouvrement : CE 28 novembre 1997 n°154912 , min. c/ Valle Cadorniga: Dr ; Fisc. ; RJF 1/98 n°122.

4) L'ordonnance offre au contribuable qui demande le sursis de paiement alors que ses biens ou des sommes lui appartenant ont déjà été appréhendés par le Trésor, deux voies pour surmonter la carence du comptable qui ne l'invite pas à constituer des garanties.

En premier lieu, le contribuable peut demander au comptable de l'inviter à constituer des garanties en application de l'article R. 277-1 du LPF. Si le comptable laisse s'écouler un délai de deux mois sans répondre, il fait naître une décision implicite de rejet susceptible d'être attaquée devant le tribunal administratif par la voie du recours pour excès de pouvoir

conformément au droit commun du contentieux administratif résultant de la règle jurisprudentielle aujourd'hui formalisée et généralisée à l'article 21 de la loi du 12 avril 2000, n°2000-231, relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration. Le contribuable peut alors attaquer la décision implicite de rejet devant le tribunal administratif et simultanément demander, en application de l'article L. 521-1 du code de justice administrative (CJA), au juge des référés de ce tribunal de suspendre la décision du comptable refusant d'inviter l'intéressé à constituer des garanties, en assortissant le cas échéant la décision de suspension d'une injonction au comptable de le faire dans un délai déterminé. L'article L.521-1du CJA subordonne la décision de suspension à deux conditions : moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision et urgence. La première condition est nécessairement remplie puisque, pour le Conseil d'Etat, le refus du comptable d'inviter le contribuable qui demande le sursis de paiement, à constituer des garanties est illégal dès lors qu'il méconnaît les dispositions de l'article R. 277-1 du LPF. La condition d'urgence s'apprécie objectivement et compte tenu de l'ensemble des circonstances de chaque espèce. La jurisprudence déjà

intervenue sur le référé suspension (L. 521-1) en matière fiscale, qui n'est pas sans analogie avec la jurisprudence sur l'ancien sursis à exécution , considère qu'il y a urgence dans le cas d'une entreprise lorsque les mesures de recouvrement soit exécutoires, soit même conservatoires (hypothèse du « mini-sursis de paiement »), sont de nature à paralyser l'activité de l'entreprise en lui faisant courir un risque de cessation de paiement ou de liquidation (Ce Sect 25 avril 2001 n°230166-230345, min./SARL Janfin : Dr. Fisc. 25/2001 comm. 581 ; RJF 7/01 n°706, chron. J. Maïa p.611 ; obs. O. Fouquet Rev. Adm. 2001, n°321 p.273 ; GAJF 4e éd. n°67 ; CE(na) 14 octobre 2005 n°279636 : RJF 1/06 n°94). Dans le cas d'une personne physique, l'urgence procède d'une comparaison entre le montant de l'impôt en litige et la situation financière ou patrimoniale du contribuable d'où il résulte que le recouvrement conduirait à des actes de disposition irréversibles et dommageables pour l'intéressé (cf. récemment CE 24 juillet 2006 n°284786, Felciai : Dr. Fisc. ; RJF 11/06 n°1463).

La présente ordonnance montre que le contribuable peut même demander la suspension du refus du comptable sur le fondement de

l'article L. 521-2 du CJA , c'est à dire en utilisant le référé de 48 heures dit référé liberté. L'ordonnance admet que le refus du comptable d'inviter
le contribuable à constituer des garanties constitue une atteinte illégale à son droit au sursis de paiement et par suite à son droit de propriété. Reste cependant à satisfaire à la condition d'urgence que la jurisprudence interprète comme impliquant une urgence particulière. Cette condition nous paraît difficile à remplir en matière fiscale sauf dans des cas extrêmes où la notification d'ATD à la banque de l'entreprise entraîne la suspension immédiate par celle-ci de toutes les lignes de crédit consenties et la cessation de paiement du contribuable (situation du type CE
11juillet 1984 n°45920-46285, SARL SISO préc.).

5) La seconde voie offerte par l'ordonnance au contribuable pour surmonter la carence du comptable qui s'abstient de l'inviter à constituer des garanties ressemble à un circuit court par rapport à la première voie. Le contribuable, après avoir demandé le sursis de paiement, offre spontanément des garanties au comptable sans attendre son invitation.

Le silence gardé par le comptable pendant deux mois sur les garanties ainsi offertes fait naître une décision implicite de refus des garanties (c'est le même raisonnement que pour la première voie). Le contribuable peut alors, comme en cas de refus explicite de garanties, saisir le juge du référé fiscal, sur le fondement de l'article L.279 du LPF, pour lui faire juger que les garanties offertes sont satisfaisantes, ou même, si des garanties ont été précédemment été acceptées par le comptable, pour prononcer la dispense de constituer d'autres garanties.

Dans l'hypothèse de la saisine du juge du référé fiscal, les sommes et les biens déjà appréhendés par le Trésor tiennent lieu, à hauteur des montants saisis, de la consignation d'un dixième des impôts contestés à laquelle l'article L. 279 du LPF subordonne cette saisine. Ce rôle de consignation ne fait pas obstacle à leur restitution ultérieure si le juge du référé fiscal accepte d'autres garanties offertes par le contribuable.

On relèvera que l'ordonnance, en consacrant, dans l'hypothèse de la seconde voie, la possibilité d'un refus implicite par le comptable des garanties spontanément offertes par le contribuable, s'écarte de la

jurisprudence CE 29 janvier 2003 n°233108, Bergerault : Dr. Fisc.; RJF 4/03n°497, conclusions L. Vallée BDCF4/03 n°56 , selon laquelle le refus des garanties offertes par le contribuable ne peut pas être tacite. Mais cette différence est justifiée par la différence même des cas de figure. Dans l'affaire précédemment jugée, il s'agissait de faire appliquer la règle selon laquelle la demande de sursis de paiement suspend les actions en recouvrement des impositions non encore appréhendées par le Trésor tant que le comptable, saisi par le contribuable d'un offre de garanties, n'a pas explicitement refusé celles-ci par lettre recommandée , ainsi que l'exige l'article R. 277-1 du LPF. Le caractère exprès du refus du comptable constitue alors une garantie pour le contribuable. Dans l'hypothèse de la seconde voie, l'exigence d'un refus exprès du comptable permettrait au contraire à celui-ci de bloquer illégalement le processus du sursis de paiement engagé par le contribuable : le respect de l'esprit de l'article L. 277 du LPF conduit au contraire à considérer que l'obligation d'un refus exprès prévue par l'article R. 277-1 du LPF ne peut pas s'appliquer dans un tel cas de figure.

6) Il reste à s'interroger sur le choix entre la première et la seconde voie. Certains commentateurs (notamment A. Lièvre et M. Guichard in Lamy

contrôle fiscal et contentieux, actualité n°24/2007) ont douté de l'intérêt de la première voie compte tenu de la plus grande rapidité apparente de la seconde voie. Mais c'est un peu l'histoire du lièvre et de la tortue. Le choix de la voie peut dépendre de la qualité des garanties offertes. Si les garanties offertes sont d'une qualité telle qu'elles seront acceptées sans discussion par le comptable,

la première voie est aussi rapide sinon plus que la seconde. Si les garanties susceptibles d'être offertes sont de moins bonne qualité ou que leur valeur est plus discutable (type fonds de commerce), le contribuable peut avoir intérêt à une discussion préalable avec le comptable pour lui permettre d'ajuster son offre, plutôt que de saisir directement le juge du référé fiscal d'une première offre que celui-ci jugera insuffisante.

7) Il n'en reste pas moins que le déblocage de la situation par la première ou la seconde voie prendra nécessairement un certain temps, au minimum plus de deux mois, pendant lequel les ATD notifiés antérieurement pourront avoir pour le contribuable pris par surprise ou négligent des conséquences économiques ravageuses.

Le contribuable qui demande un sursis de paiement total portant notamment sur les biens et les sommes déjà appréhendées, mais qui souhaite obtenir leur restitution dans les plus brefs délais possibles, dispose-t-il d'une autre procédure que le sursis de paiement ? Il peut effectivement utiliser la procédure du référé suspension fondée sur l'article L. 521-1 du CJA (exceptionnellement le référé liberté fondé sur l'article L. 521-2 du CJA) qui peut être engagée dès la réclamation (en parallèle avec une demande de sursis de paiement : cf. infra point 8). Mais cette procédure est plus exigeante que celle du sursis de paiement Il faut en effet que les conditions posées par l'article L. 521-1 soient remplies. Sur l'urgence, nous renvoyons à ce que nous avons précédemment exposé. La condition tenant à l'existence d'un moyen propre à créer en l'état de l'instruction un doute sérieux quant à la légalité de la décision , qui n'existe pas pour le sursis de paiement, est sans doute plus difficile à satisfaire . Si le contribuable demande la suspension du rôle ou de toute autre décision de recouvrement, il devra démontrer en quoi le fondement légal du redressement d'assiette est douteux. Si le contribuable demande la suspension d'un acte de poursuite (en principe le premier), il devra démontrer en quoi l'existence de l'obligation de

payer, ou le montant de la dette ou l'exigibilité de la somme réclamée sont douteux. Il est vrai que eu égard à l'office du juge des référés qui statue dans l'urgence, le Conseil d'Etat juge de cassation laisse à ce juge une large marge d'interprétation de la règle de droit : CE 10 mai n°289590, min.c/Winkler : Dr. Fisc. ; RJF 8-9/07 n°976, conclusions L. Vallée BDCF 2/06 n°20.

8) On rappellera que la jurisprudence a défini avec souplesse la combinaison du référé suspension et du sursis de paiement. Une demande de sursis de paiement ne fait pas obstacle à une demande de référé suspension si elle ne produit pas des effets aussi étendus qu'une décision de suspension : CE Sect. 25 avril 2001 n°230166-230345, min. c/ SARL Janfin préc. Tel est le cas lorsqu'antérieurement à la demande de sursis de paiement, le Trésor a appréhendé des biens ou des sommes appartenant au contribuable et que le comptable refuse de restituer obligeant l'intéressé à engager l'une des deux procédures envisagées par l'ordonnance. Tel est le cas également lorsqu'après refus des garanties par le comptable le contribuable ne bénéficie que du « mini sursis de paiement » n'excluant pas les mesures conservatoires : CE SARL Janfin

préc. La suspension ordonnée en référé ne produit ses effets, lorsqu'elle a été demandée à l'occasion d'une réclamation, que jusqu'au rejet de la réclamation (soit six mois en cas de rejet est implicite : CE 6 novembre 2002 n°246830, SA Le Micocoulier : Dr. Fisc. ; RJF 1/03 n°107, conclusions G. Bachelier p.7, obs. Y. de Givré BGFE 1/03 p.20). Après rejet de sa réclamation, le contribuable qui saisit le tribunal, peut introduire un nouveau référé suspension. Il peut faire de même en appel après rejet de sa demande par le tribunal administratif. Il en va également ainsi s'il a obtenu un sursis de paiement qui prend fin avec le jugement du tribunal administratif. Il peut également, dans des conditions de recevabilité très limitatives (CE 12 janvier 2005 n°254590, Oukeo : Dr. Fisc. ;

RJF 7/05 n°945, conclusions Laurent Vallée BDCF 4/05 n°52) demander le sursis à exécution du jugement attaqué (article R. 811-17 du CJA) . Enfin, en cassation où le référé suspension n'est plus possible, le contribuable peut demander le sursis à exécution de l'arrêt de la cour administrative d'appel (article R. 821-5 du CJA): CE 15 mars 2006 n°277707, SCEA Les Escruveous : Dr. Fisc. ;

RJF 7/06 n°945, conclusions L. Vallée BDCF 7/06 n° 94.

9) La conclusion que l’on peut tirer de la combinaison des divers textes susceptibles de s’appliquer, tels qu’interprétés par la jurisprudence du Conseil d’Etat, est que le moyen le plus sûr de surseoir au paiement de l’impôt contesté est d’introduire le plus tôt possible après la mise en recouvrement une réclamation assortie d’une demande de sursis de paiement. Si le contribuable s’est fait prendre de vitesse par le comptable qui a décerné des actes de poursuite avant qu’il ait demandé le sursis de paiement (en général des ATD qui n’ont pas à être précédés d’un commandement à payer), la procédure lui permettant de récupérer le plus rapidement les sommes ou les bien appréhendés, qui devrait être celle du sursis de paiement si les comptables respectaient la jurisprudence Sté Parfival préc., est aujourd’hui, en l’état de la pratique des comptables, celle de la réclamation assortie d’une procédure de référé suspension. Mais pour se prémunir d’un rejet total ou partiel de sa demande de suspension par le juge, le contribuable a sans doute intérêt à formuler également une demande de sursis de paiement en offrant spontanément des garanties au comptable et en cherchant à engager une discussion avec

lui (ou alternativement en contestant le refus du comptable de l'inviter à constituer des garanties).

A vrai dire, toute cette complexité juridique qui conduit à multiplier les procédures, serait sans objet si les comptables appliquaient le LPF, tel qu'interprété par la jurisprudence CE Sté Parfival préc., plusieurs fois confirmée depuis 2001, en se résolvant à donner son plein effet au sursis de paiement, c'est à dire en restituant les sommes et les biens appréhendés en contrepartie de la constitution par le contribuable de garanties suffisantes. Cette guerre de tranchée que mènent les comptables pour persévérer dans l'illégalité est pichrocoline. Espérons que la hiérarchie des administrations des finances, instruite par l'ordonnance, si besoin était, de la portée exacte de la jurisprudence Sté Parfival, adressera des explications éclairantes aux comptables sur la portée des articles L. 277 et L. 279 du LPF.

L'administration expose souvent qu'elle souhaite devenir le conseil du contribuable. Encore faut-il que l'intéressé ait confiance dans

l'administration. Mais quelle confiance peut-il avoir dans une administration dont les comptables n'appliquent pas la loi ?

Olivier FOUQUET

Président de Section

au Conseil d'Etat